

Causa C-251/05

Talacre Beach Caravan Sales Ltd

contro

Commissioners of Customs & Excise

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla

Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)]

«Sesta direttiva IVA — Art. 28 — Esenzione con rimborso della tassa pagata — Vendita di beni soggetti ad aliquota zero attrezzati con beni soggetti ad aliquota standard — Case mobili — Cessione unica»

Conclusioni dell'avvocato generale J. Kokott, presentate il 4 maggio 2006

Sentenza della Corte (Prima Sezione) 6 luglio 2006

Massime della sentenza

Disposizioni tributarie — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra di affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Facoltà degli Stati membri di mantenere esenzioni con rimborso della tassa pagata nella fase precedente

[Direttiva del Consiglio 77/388, art. 28, n. 2, lett. a)]

Il fatto che taluni beni costituiscano oggetto di una cessione unica, comprendente, da un lato, un bene principale per il quale la normativa di uno Stato membro concede un'esenzione con rimborso della tassa pagata, ai sensi dell'art. 28, n. 2, lett. a), della sesta direttiva 77/388 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, come modificata dalla direttiva 92/77, che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica la direttiva 77/388 (ravvicinamento delle aliquote dell'imposta sul valore aggiunto), e, dall'altro, beni che tale normativa esclude dall'ambito di applicazione della stessa esenzione, non osta a che lo Stato membro di cui trattasi riscuota l'imposta sul valore aggiunto all'aliquota normale sulla cessione di tali beni esclusi.

Vero è che dalla giurisprudenza sulla tassazione delle cessioni uniche discende che tale cessione in via di principio è assoggettata ad una sola aliquota d'imposta sul valore aggiunto, tuttavia questa giurisprudenza non osta alla tassazione separata di talune componenti della cessione qualora soltanto una tassazione di questo genere risulti conforme alle condizioni cui l'art. 28, n. 2, lett. a), della sesta direttiva subordina l'applicazione di esenzioni con rimborso della tassa pagata.

(v. punti 24, 27 e dispositivo)

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

6 luglio 2006 (*)

«Sesta direttiva IVA – Art. 28 – Esenzione con rimborso della tassa pagata – Vendita di beni soggetti ad aliquota zero attrezzati con beni soggetti ad aliquota standard – Case mobili – Cessione unica»

Nel procedimento C-251/05,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dalla Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Regno Unito), con decisione 21 luglio 2004, pervenuta in cancelleria il 14 giugno 2005, nella causa tra

Talacre Beach Caravan Sales Ltd

e

Commissioners of Customs & Excise,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. P. Jann, presidente di sezione, dal sig. K. Schiemann, dalla sig.ra N. Colneric, dai sigg. M. Ilešić (relatore) e E. Levits, giudici,

avvocato generale: sig.ra J. Kokott

cancelliere: sig.ra L. Hewlett, amministratore principale,

vista la fase scritta del procedimento e in seguito alla trattazione orale del 6 aprile 2006,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Talacre Beach Caravan Sales Ltd, dai sigg. R. Cordara, QC, A. Hitchmough, barrister, e B. Goren, solicitor;
- per il governo del Regno Unito, dalle sig.re C. White e T. Harris, in qualità di agenti, assistite dal sig. R. Anderson, QC;
- per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. R. Lyal, in qualità di agente,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 4 maggio 2006,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'art. 28, n. 2, lett. a), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle

legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva del Consiglio 19 ottobre 1992, 92/77/CEE, che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica la direttiva 77/388/CEE (ravvicinamento delle aliquote dell'IVA) (GU L 316, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 La questione è sorta nell'ambito di una controversia tra la società Talacre Beach Caravan Sales Ltd (in prosieguo: la «Talacre») e i Commissioners of Customs and Excise (in prosieguo: i «Commissioners»), organo competente nel Regno Unito in materia di riscossione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») in merito all'applicazione di un'esenzione con rimborso della tassa pagata.

Causa principale e questione pregiudiziale

3 La Talacre gestisce parchi turistici per case mobili nel Regno Unito. I suoi redditi provengono, in particolare, dalla vendita di case mobili attrezzate, dalla locazione di posti parcheggio e dalla messa a disposizione di impianti a favore dei proprietari di case mobili.

4 Le case mobili attrezzate vendute dalla Talacre comprendono generalmente sanitari, rivestimenti per pavimenti, guide per tendaggi, tendaggi, armadietti, cucine attrezzate, sedili incassati, tavoli da pranzo, sedie, sgabelli, tavolini, specchi, armadi, letti e materassi.

5 Le fatture emesse dal produttore di tali case mobili alla Talacre riportano separatamente il prezzo delle case mobili, IVA esclusa, nonché il prezzo dell'attrezzatura interna maggiorato dell'IVA all'aliquota normale.

6 La Talacre ritiene tuttavia che la vendita di una casa mobile e della sua attrezzatura interna costituisca una fornitura unica e indivisibile, che deve essere quindi assoggettata a un'aliquota unica, segnatamente quella applicabile all'elemento principale, la casa mobile stessa. L'aliquota applicabile nella fattispecie sarebbe l'aliquota zero, dato che le case mobili del tipo fornito dalla Talacre si giovano di tale aliquota ai sensi della normativa applicabile nel Regno Unito.

7 L'art. 30 della legge relativa all'imposta sul valore aggiunto (Value Added Tax Act; in prosieguo: il «VAT Act») dispone che «(...) una cessione di beni o una prestazione di servizi è assoggettata ad aliquota zero (...) quando ha ad oggetto beni o servizi attualmente ricompresi nell'allegato 8 (...)». Nel citato allegato 8, gruppo 9, sono menzionate le «case mobili di dimensioni superiori a quelle attualmente consentite per il traino su strada tramite veicoli a motore con peso senza carico inferiore a 2 030 kg».

8 È pacifico che tale aliquota zero è assimilabile a un'esenzione con rimborso della tassa pagata, ai sensi dell'art. 28, n. 2, della sesta direttiva, in forza del quale:

«Nonostante l'articolo 12, paragrafo 3, durante il periodo transitorio di cui all'articolo 28 terdecies si applicano le disposizioni seguenti:

a) Possono essere mantenute le esenzioni con rimborso della tassa pagata nella fase precedente e le aliquote ridotte inferiori all'aliquota minima prescritta all'articolo 12, paragrafo 3 in materia di aliquote ridotte, applicabili al 1° gennaio 1991, conformi alla legislazione comunitaria e rispondenti ai requisiti figuranti all'articolo 17, ultimo trattino della seconda direttiva dell'11 aprile 1967.

(...)».

9 Contrariamente alla tesi sostenuta dalla Talacre in ordine all'assoggettamento ad IVA della

cessione di una casa mobile attrezzata, i Commissioners hanno applicato l'aliquota zero soltanto alle case mobili stesse, e invece l'aliquota IVA normale alla loro attrezzatura interna.

10 A tale proposito, essi si sono fondati sul fatto che il VAT Act esclude espressamente dall'aliquota zero tale attrezzatura.

11 Secondo una nota contenuta nell'allegato 8 del VAT Act, infatti, il gruppo 9 del detto allegato non ricomprende né i «beni mobili diversi da quelli menzionati al gruppo 5, punto 3» né «le attrezzature destinate all'arredamento di una casa mobile o galleggiante». Ai sensi dell'art. 96 del VAT Act, l'allegato 8 deve essere interpretato conformemente a tale nota.

12 Il ricorso proposto dalla Talacre avverso la decisione dei Commissioners è stato respinto dal VAT and Duties Tribunal nonché dalla High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division. Secondo tali giudici, il fatto che la casa mobile e la sua attrezzatura interna siano oggetto di una cessione unica non implica che il loro prezzo globale debba essere assoggettato ad aliquota zero. La Talacre ha interposto appello dinanzi al giudice del rinvio.

13 In questo contesto, la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Laddove uno Stato membro abbia esercitato, in forza dell'art. 28, n. 2, lett. a), della [sesta direttiva IVA], il diritto di emanare disposizioni nazionali in deroga, volte ad applicare l'aliquota zero alla cessione di determinati beni, ma abbia nelle medesime designato articoli che non vanno inclusi nell'ambito di applicazione dell'aliquota zero (gli "articoli esclusi"), se il fatto che sussista un'unica cessione di beni (comprendente gli articoli esclusi) precluda agli Stati membri la facoltà di imporre l'IVA ad aliquota normale alla cessione degli articoli esclusi».

Sulla questione pregiudiziale

14 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede in sostanza se il fatto che taluni beni costituiscano oggetto di una cessione unica – comprendente, da un lato, un bene principale, per il quale la normativa di uno Stato membro concede un'esenzione con rimborso della tassa pagata, ai sensi dell'art. 28, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, e, dall'altro, beni che tale normativa esclude dall'ambito di applicazione dell'esenzione – osti a che lo Stato membro di cui trattasi riscuota l'IVA all'aliquota normale sulla cessione di tali beni esclusi.

15 A parere della Talacre, la questione deve essere risolta affermativamente. Essa sostiene che uno Stato membro non può in alcun caso assoggettare una cessione unica ad aliquote di imposta diverse. A tale proposito, essa si richiama alle sentenze 13 luglio 1989, causa 173/88, Henriksen (Racc. pag. 2763); 25 febbraio 1999, causa C-349/96, CPP (Racc. pag. I-973), e 15 maggio 2001, causa C-34/99, Primback (Racc. pag. I-3833).

16 Il governo del Regno Unito e la Commissione delle Comunità europee contestano tale argomento. Essi rilevano che, in circostanze come quelle che caratterizzano la causa principale, l'aliquota IVA applicata è connessa alla previsione di una deroga nazionale che lo Stato membro è autorizzato ad adottare, a determinate condizioni, in forza dell'art. 28 della sesta direttiva. Atteso che, ai sensi di una di tali condizioni, la detta deroga doveva essere in vigore il 1° gennaio 1991, l'esenzione con rimborso della tassa pagata non può essere estesa al di là di quanto espressamente previsto dalla normativa nazionale.

17 In proposito, occorre rilevare anzitutto che l'art. 28, n. 2, della sesta direttiva, nell'autorizzare gli Stati membri ad applicare esenzioni con rimborso della tassa pagata, introduce una deroga all'art. 12, n. 3, della medesima direttiva, che disciplina l'aliquota IVA normale.

18 Risulta poi dalla lettera dell'art. 28, n. 2, lett. a), della sesta direttiva che l'applicazione delle esenzioni con rimborso della tassa pagata è assoggettata a varie condizioni. Tali esenzioni devono essere state in vigore il 1° gennaio 1991. Devono inoltre essere conformi alla normativa comunitaria nonché ai criteri sanciti dall'art. 17, ultimo trattino, della seconda direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/228/CE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari – Struttura e modalità d'applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 1967, n. 71, pag. 1303), abrogata, secondo i quali le esenzioni con rimborso della tassa pagata potevano essere istituite soltanto per ragioni di interesse sociale ben definite e per favorire i consumatori finali.

19 Nella fattispecie, non è contestato che, nei limiti in cui il VAT Act esonera, con rimborso della tassa pagata, le case mobili del tipo fornito dalla Talacre, le dette condizioni sono soddisfatte. È ammesso, in particolare, che l'aliquota zero era in vigore il 1° gennaio 1991 e che era stata istituita per ragioni di interesse sociale.

20 È altresì pacifico che alcuni dei beni forniti insieme alle case mobili sono espressamente esclusi, ai sensi del VAT Act, dall'esenzione con rimborso della tassa pagata. Ne consegue che, per quanto riguarda tali beni, non ricorrono le condizioni enunciate dall'art. 28, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, e, segnatamente, quella secondo la quale possono essere mantenute soltanto le esenzioni applicabili al 1° gennaio 1991.

21 Pertanto, un'esenzione con rimborso della tassa pagata per tali beni amplierebbe l'ambito di applicazione dell'esenzione prevista per la fornitura delle case mobili stesse. Ciò comporterebbe che beni espressamente esclusi dall'esenzione in forza della normativa nazionale sarebbero invece esentati a norma dell'art. 28, n. 2, lett. a), della sesta direttiva.

22 Si deve necessariamente constatare che un'interpretazione siffatta dell'art. 28, n. 2, lett. a), della sesta direttiva confliggerebbe con lo spirito e con la lettera di tale norma, secondo i quali la portata della deroga ivi ammessa è limitata a quanto era espressamente previsto dalla normativa nazionale al 1° gennaio 1991. Come l'avvocato generale ha rilevato ai paragrafi 15 e 16 delle sue conclusioni, l'art. 28, n. 2, lett. a), della sesta direttiva è assimilabile a una clausola di «stand-still», diretta ad evitare l'insorgere di situazioni sociali difficili eventualmente riconducibili all'abolizione di agevolazioni fiscali previste dal legislatore nazionale, ma non riprese nella sesta direttiva. Alla luce di tale finalità, ciò che è decisivo nel determinare la portata delle prestazioni per le quali la sesta direttiva consente, nel corso del periodo transitorio, il mantenimento di un'esenzione è il contenuto delle normative nazionali vigenti al 1° gennaio 1991.

23 Peraltro, come la Corte ha più volte sottolineato, le disposizioni della sesta direttiva che introducono deroghe al principio generale secondo il quale l'IVA è riscossa per ogni cessione di beni o prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo devono essere interpretate restrittivamente (v., in tal senso, sentenze 22 ottobre 1998, cause riunite C-308/96 e C-94/97, *Madgett e Baldwin*, Racc. pag. I-6229, punto 34; 8 maggio 2003, causa C-384/01, *Commissione/Francia*, Racc. pag. I-4395, punto 28; 1° dicembre 2005, cause riunite C-394/04 e C-395/04, *Ygeia*, Racc. pag. I-10373, punti 15 e 16, nonché 8 dicembre 2005, causa C-280/04, *Jyske Finans*, Racc. pag. I-10683, punto 21). Anche per questa ragione, le esenzioni con rimborso della tassa pagata cui fa riferimento l'art. 28, n. 2, lett. a), della sesta direttiva non possono estendersi a beni che, alla data del 1° gennaio 1991, erano esclusi, da parte del legislatore nazionale, da una tale esenzione.

24 Il fatto che la cessione della casa mobile e della sua attrezzatura interna possa essere qualificata come cessione unica non muta tale conclusione. La giurisprudenza in merito all'assoggettamento ad imposta di cessioni uniche, cui si appella la *Talacre* e menzionata al punto 15 della presente sentenza, non verte sulle esenzioni con rimborso della tassa pagata di cui all'art. 28 della sesta direttiva. Vero è che da tale giurisprudenza discende che una cessione unica è in via di principio assoggettata ad una sola aliquota IVA, tuttavia questa giurisprudenza non osta alla tassazione separata di talune componenti della cessione qualora soltanto una tassazione di questo genere risulti conforme alle condizioni cui l'art. 28, n. 2, lett. a), della sesta direttiva subordina l'applicazione di esenzioni con rimborso della tassa pagata.

25 A questo proposito, come giustamente rileva l'avvocato generale ai paragrafi 38-40 delle sue conclusioni, richiamandosi al punto 27 della citata sentenza *CPP*, non vi è alcuna regola assoluta in merito alla determinazione della portata di una prestazione dal punto di vista dell'IVA e pertanto, nel determinare la portata di una prestazione, occorre prendere in considerazione l'insieme delle circostanze, ivi compreso lo specifico contesto normativo. Orbene, alla luce dello spirito e della lettera dell'art. 28, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, innanzi ricordati, un'esenzione nazionale autorizzata in forza di tale articolo può essere applicata soltanto a condizione di essere stata in vigore il 1° gennaio 1991 e di essere necessaria, a parere dello Stato membro interessato, per ragioni di interesse sociale e per favorire i consumatori finali. Nella fattispecie, il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord ha reputato che occorresse assoggettare ad aliquota zero soltanto la cessione delle case mobili in sé. Non ha invece ritenuto giustificato applicare detta aliquota anche alla cessione dell'attrezzatura interna di tali case mobili.

26 Infine, nulla permette di concludere che la tassazione separata di talune componenti della cessione di case mobili attrezzate determinerebbe difficoltà insormontabili, idonee a pregiudicare il corretto funzionamento del regime dell'IVA (v., per analogia, sentenza 15 dicembre 2005, causa C-63/04, *Centralan Property*, Racc. pag. I-11087, punti 79 e 80).

27 Alla luce di quanto precede, la questione sollevata dev'essere risolta dichiarando che il fatto che taluni beni costituiscano oggetto di una cessione unica, comprendente, da un lato, un bene principale per il quale la normativa di uno Stato membro concede un'esenzione con rimborso della tassa pagata, ai sensi dell'art. 28, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, e, dall'altro, beni che tale normativa esclude dall'ambito di applicazione della stessa esenzione, non osta a che lo Stato membro di cui trattasi riscuota l'IVA all'aliquota normale sulla cessione di tali beni esclusi.

Sulle spese

28 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a

rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Prima Sezione) dichiara:

Il fatto che taluni beni costituiscano oggetto di una cessione unica, comprendente, da un lato, un bene principale per il quale la normativa di uno Stato membro concede un'esenzione con rimborso della tassa pagata, ai sensi dell'art. 28, n. 2, lett. a), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata dalla direttiva del Consiglio 19 ottobre 1992, 92/77/CEE, che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica la direttiva 77/388/CEE (ravvicinamento delle aliquote dell'IVA), e, dall'altro, beni che tale normativa esclude dall'ambito di applicazione della stessa esenzione, non osta a che lo Stato membro di cui trattasi riscuota l'IVA all'aliquota normale sulla cessione di tali beni esclusi.

Firme

* Lingua processuale: l'inglese.